

彰化縣政府訴願決定書（案號 101—704）

府法訴字第 1010142910 號

訴 願 人：○○○

地址：○○縣○○鎮○○里○街○號

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關 101 年 4 月 6 日彰稅法字第○○○○○號復查決定書所為之處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣坐落本縣○○鎮○○段○號土地為員林都市計畫土地（下稱系爭土地），使用分區為住宅區，原為案外人○○○所有，原地價為 59 年 8 月每平方公尺新臺幣 43.6 元，於 92 年 12 月 16 日經由買賣移轉應有部分 10/3730 與案外人○○○，經依一般買賣課徵土地增值稅 6,186 元在案；另坐落本縣○○鎮○段○號土地為山坡地保育區農牧用地（下稱○○○段農地）為○○○所有，前次移轉現值為 88 年 11 月每平方公尺 1,300 元，於 92 年 12 月 30 日經由買賣移轉應有部分 3667/913000 與案外人○○○，並於 93 年 1 月 6 日申報依一般買賣課徵土地增值稅，經原處分機關核定應納稅額為 0 元（申報現值為每平方公尺 1,300 元與前次移轉現值同）。前開 2 筆土地經形成 2 人共有關係後，於 93 年 2 月 5 日辦理共有物分割，分割後案外人○○○取得系爭土地全部所有權，原地價藉由分割改算過程，由每平方公尺 43.6 元墊高為每平方公尺 3 萬 1,751.6 元；另○段農地由案外人○○○取得全部所有權，前次移轉現值由每平方公尺 1,300 元調降為每平方公尺 13.5 元。嗣前開 2 筆土地於同月 25 日辦理交換，系爭土地經核定應納土地增值稅為 0 元，並由創設共割前原所有權人即○○○取得全部所有權，另○段農地經申請依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課

徵土地增值稅，並由原所有權人即○○○再次取得全部所有權。嗣○○○於 93 年 4 月 6 日辦理系爭土地分割，增加 171-17 至 171-21 地號等 5 筆土地（下稱系爭 171-17 至 171-21 地號土地），案外人○○○分別於 94 年 2 月 24 日申報贈與移轉系爭 171-18 地號土地與訴願人，93 年 12 月至 94 年 8 月間申報買賣、贈與移轉其餘系爭 171-17、171-19 至 171-21 地號土地及系爭土地於案外人○○○等 12 人，經原處分機關查獲系爭土地及系爭 171-17 至 171-21 地號土地共 6 筆土地創設共割逃漏土地增值稅，基於實質課稅及租稅公平原則，依稅捐稽徵法第 21 條及土地稅法第 5 條、第 28 條、第 31 條規定，以合併分割前之原地價即 59 年 8 月每平方公尺 43.6 元及前次移轉現值 92 年 12 月每平方公尺 2 萬 2,000 元計算土地漲價總數額，核定補徵訴願人應納土地增值稅計 77 萬 9,625 元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，遂向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴、辯意旨如次：

一、訴願意旨略謂：

- （一）財政部 93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號函所示，本案共有物分割後之「再移轉」係於 93 年 2 月 24 日辦理「交換」所有權時，而非彰化縣地方稅務局所列之時間及辦理之事項，且納稅義務人應為○○○。
- （二）稅捐稽徵法第 21 條規定，本案共有物分割後之「再移轉」其時間為 93 年 2 月 24 日，本案已過 7 年之稅捐之核課期間，依規定在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰云云。

二、答辯意旨略謂：

- （一）依私法上契約自由原則，○○○與○○○間之土地安排移轉過程，法雖未能禁止，惟有關土地增值稅課稅要件事實之認定，於當事人向稅捐稽徵機關申報土地移轉後核屬稅捐稽徵機關之權責，自應由稅捐稽徵機關依據土地稅法之相關課稅規定、財政部相關釋令及租稅法學之原理原則為之。○○○蓄意安排與○段土地創設共有事實，再辦理共有物分割，藉地政機關之改算地價，使前次移轉現值墊高，再藉由辦理交換，由○○○再次取得所有權，以達到

系爭土地再移轉時減輕巨額土地增值稅之目的，其利用私法關係轉換以達規避公法上義務之行為，已使漲價歸公徒具形式，實已嚴重違反憲法第 143 條及平均地權條例第 35 條規定之精神，亦與實質課稅及租稅公平原則相違背。本局以○○○於 94 年 2 月 24 日申報贈與移轉系爭 171-18 地號土地予訴願人時為「再移轉」時點，並以該土地合併分割前即 59 年 8 月每平方公尺 43.6 元之原地價及前次移轉現值即 92 年 12 月（創設共有時）每平方公尺 2 萬 2,000 元計算土地漲價總數額，以受贈人即訴願人為土地增值稅之納稅義務人補徵土地增值稅，並無不合。

- (二) 共有土地分割之主要意義係為使土地能更有效利用、以融通並增進經濟效益，惟本案經 92 年 12 月 18 創設共有，並於 93 年 2 月 25 日完成交換，在創設共割流程完成交換前、後所有權人皆未變更情況下，僅歷時 2 個月，系爭土地藉共有物分割改算計價後「前次移轉現值」調高為原地價之 728 倍，顯見此共有物分割難謂以促進土地利用而消滅共有關係為目的。訴願人為規避稅捐，濫用法律上形成之選擇可能性，選擇通常所不使用之迂迴法律形式，本局當轉換為與其經濟事實相當之法律形式，而後適用訴願人所意圖規避之稅法規定，於 93 年 2 月 5 日分割時，○○○與○○○持有系爭土地及○段農地價值分別為 12 萬 3,074 元及 1,184 萬 3,329 元，如分割後直接由○○○取回系爭土地全部所有權，其前次移轉現值藉由地政機關分割改算過程僅墊高每平方公尺 330 元，反之，若分割後先由○○○取得系爭土地全部所有權，藉地政分割改算過程則可將系爭土地前次移轉現值墊高為每平方公尺 3 萬 1,751.6 元，嗣後再經由交換，最終由○○○再次取得系爭土地所有權並出售、贈與他人，達到系爭土地在移轉時減輕巨額土地增值稅之目的。是以，系爭土地於 93 年 2 月 25 日辦理「交換」，實是藉創設共割提高前次之「過程」使原所有權人即○○○完成取巧墊高系爭土地移轉現值，一連串有規劃之行為，達成出售、贈與系爭應稅土地

予他人之相同經濟效果，隱藏一般人出售土地時之自然漲價，規避應負擔之土地增值稅。本案系爭土地分割後「交換」僅係○○○取巧墊高前次移轉現值之過程，不當利用法律上形式，並非實質移轉，是以系爭 171-18 地號土地實質申報贈與移轉時點即 94 年 2 月 24 日始產生實質的經濟活動，本局按實質課稅原核課土地增值稅，並無不合。且依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款及第 22 條第 1 款規定，土地增值稅之核課期間應以○○○94 年 1 月 24 日訂立贈與契約書實質移轉系爭 171-18 地號土地予訴願人並向本局申報土地增值稅之申報日即 94 年 2 月 24 日為核課期間起算時間，本局於 100 年 11 月 29 日補徵土地增值稅，並未逾稅捐稽徵法第 22 條第 1 款規定 7 年核課期間云云。

理 由

- 一、按「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。前項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。」、「稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為五年。二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為五年。三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者；其核課期間為七年。在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰，在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」、「土地增值稅之納稅義務人如左：一、土地為有償移轉者，為原所有權人。二、土地為無償移轉者，為取得所有權之人…前項所稱有償移轉，指買賣、交換、政府

照價收買或徵收等方式之移轉；所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉。」、「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅…。」、「土地漲價總數額之計算，應自該土地所有權移轉或設定典權時，經核定之申報移轉現值中減除下列各款後之餘額，為漲價總數額：一、規定地價後，未經過移轉之土地，其原規定地價。規定地價後，曾經移轉之土地，其前次移轉現值…前項第一款所稱之原規定地價，依平均地權條例之規定…。」、「土地交換，應分別向原土地所有權人徵收土地增值稅。分別共有土地分割後，各人所取得之土地價值與其分割前應有部分價值相等者，免徵土地增值稅；其價值減少者，就其減少部分課徵土地增值稅…前三項土地價值之計算，以共有土地分割或土地合併時之公告土地現值為準。」於稅捐稽徵法第 12 條之 1、第 21 條暨土地稅法第 5 條、第 18 條、第 31 條及土地稅法施行細則第 42 條分別定有明文。

次按「…人民之行為如確已符合法律之課稅構成要件，本應依法課稅。惟因課稅對象的經濟活動複雜，難以法律加以完整規定，故為實現衡量個人之租稅負擔能力而課徵租稅之租稅公平主義，並防止規避租稅而確保租稅之徵收，在租稅法之解釋及課稅構成要件之認定上，如發生法律形式、名義或外觀與真實之事實、實態或經濟負擔有所不同時，則租稅之課徵基礎，應著重於事實上存在之實質，此為租稅法學所通稱之實質課稅原則之意涵…。」亦為財政部 92 年 7 月 2 日台財稅字第 0920453519 號函所明釋。

- 二、土地自然增值，乃全體社會共同創造所致，就地主而言，乃不勞而獲之利得，依據憲法第 143 條第 3 項之規定，應由國家對於土地所有人所享之自然價值以課徵土地增值稅之方式收歸公有，即所謂漲價歸公。是以，自土地稅法第 28 條前段及第 31 條第 1 項第 1 款等計算課徵土地增值稅之規定觀之，土地增值稅係為配合全面實施平均地權政策，本於漲價歸公之精神而課徵之稅捐，如於土地形式上雖發生移轉之效力，

但實質上並未就其自然漲價部分課徵土地增值稅，嗣於土地再移轉而應課徵土地增值稅時，除法律另有規定外，仍應就其未曾課徵土地增值稅以來所生之土地漲價數額課徵土地增值稅，方符漲價歸公之精神。又「實質課稅原則」，乃稅捐稽徵法第 12 條之 1 所明文揭櫫，係租稅法律主義之內涵及當然歸趨，此於司法院大法官會議釋字第 180 號、第 420 號及第 500 號解釋闡釋甚明，是租稅法所重視者，應為足以表徵納稅能力之實質經濟事實，而非其外觀之法律行為或形式上之登記事項，對實質上相同經濟活動所產生之相同經濟利益，應課以相同之租稅，始符合租稅法律主義所要求之公平及實質課稅原則，從而，有關課徵租稅構成要件事實之判斷及認定，亦應以其實質上經濟事實關係及所產生之實質經濟利益為準，而非以形式外觀為準，否則勢將造成鼓勵投機或規避稅法之適用，無以實現租稅公平之基本理念及要求，故在租稅法之解釋及課稅構成要件之認定上，如發生法律形式、名義或外觀與真實之事實、狀態或經濟負擔有所不同時，則租稅之課徵基礎，應著重於事實上存在之實質（最高行政法院 98 年度判字第 274 號判決參照）。納稅義務人不選擇稅法上所考量認為通常之法形式，卻選擇與此不同之迂迴行為或多階段行為或其他異常的法形式，以達成與選擇通常法形式基本上相同之經濟效果，而同時卻能減輕或排除與通常法形式相連結之稅捐負擔者，即應認屬「租稅規避」（最高行政法院 100 年度判字第 1206 號判決參照）。脫法避稅之行為，雖然沒有違反誠實義務，卻是濫用私法上之形成自由，取向於稅捐規避之意圖，刻意安排不合經濟實質、沒有實質意義之私法契約約款，逃避稅法管制目標（最高行政法院 96 年度判字第 2001 號判決參照），此際，在法律關係之外觀真實之事實或經濟負擔狀態有所不同時，自應以事實上存在之經濟實質，就具體個案判斷應課徵之土地增值稅，將規避行為「視為」不存在，回復至沒有規避行為之情況下，決定稅捐之歸屬，以符合實質課稅原則（最高行政法院 101 年度判字第 322

號判決參照)，合先敘明。

三、卷查系爭土地之使用分區為住宅區，原為案外人○○○所有，原地價為59年8月每平方公尺新臺幣43.6元，於92年12月16日經由買賣移轉應有部分10/3730與案外人○○○，經依一般買賣課徵土地增值稅6,186元；另○段農地為○○○所有，前次移轉現值為88年11月每平方公尺1,300元，於92年12月30日經由買賣移轉應有部分3667/913000與案外人○○○，並於93年1月6日申報依一般買賣課徵土地增值稅，經原處分機關核定應納稅額為0元（申報現值為每平方公尺1,300元與前次移轉現值同）。案外人○○○、○○○就該2筆土地經形成共有關係後，於93年2月5日辦理共有物分割，分割後案外人○○○取得系爭土地全部所有權，原地價藉由分割改算過程，由每平方公尺43.6元墊高為每平方公尺3萬1,751.6元；另○○○段農地由案外人○○○取得全部所有權，前次移轉現值由每平方公尺1,300元調降為每平方公尺13.5元。案外人○○○、○○○並於同月25日辦理系爭土地及○○○段農地交換，由創設共割前原所有權人即○○○取得系爭土地全部所有權，核定應納土地增值稅為0元，另○○○段農地由原所有權人即○○○再次取得全部所有權，經申請依土地稅法第39條之2第1項規定不課徵土地增值稅在案，○○○並於93年4月6日辦理系爭土地分割，增加171-17至171-21地號等5筆土地，於94年2月24日依土地稅法第28條之1規定申請不課徵土地增值稅，申報贈與移轉系爭171-18地號土地於訴願人。核上述交易過程，無非在由訴願人終局取得系爭171-18地號土地之全部所有權，按一般正常交易型態，本應由案外人○○○就系爭土地分割出之系爭171-18地號土地全部無償移轉於訴願人，並依土地稅法第28條、第31條等規定課徵土地增值稅，案外人○○○卻採行前揭迂迴不合常情之交易方式，於短時間內從事「移轉」、「取得」、「共有物分割」、「交換」等多階段異常之行為，以達成與選擇通常法形式基本上相同之經濟效

果，而減輕或排除與通常法定形式相連結之稅捐負擔，此租稅規避行為，經原處分機關查獲後，基於實質課稅及租稅公平原則，以合併分割前之原地價即 59 年 8 月每平方公尺 43.6 元及前次移轉現值 92 年 12 月每平方公尺 2 萬 2,000 元計算土地漲價總數額，並以訴願人為納稅義務人，補徵土地增值稅，揆諸首揭法令，並無違誤。

- 四、訴願人雖主張財政部 93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號函所示，本案共有物分割後之「再移轉」係於 93 年 2 月 24 日辦理「交換」所有權時，而非彰化縣地方稅務局所列之時間及辦理之事項，且納稅義務人應為○○○，已過 7 年之稅捐之核課期間云云。惟查，財政部 93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號函釋：「原持有應稅土地之土地所有權人，利用應稅土地與免徵或不課徵土地增值稅之土地，取巧安排形成共有關係，經分割後再移轉應稅土地者，無論再移轉時之納稅義務人是否為原土地所有權人名義，依實質課稅原則及土地稅法第 28 條、第 31 條規定，該土地於分割後再移轉時，應以其分割前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額課徵土地增值稅；本解釋令發布前類此上開經共有分割且再移轉之案件，應依上述規定補徵其土地增值稅。各稽徵機關並應加強宣導，提醒納稅義務人勿取巧逃漏。」，係為闡明土地稅法第 28 條及第 31 條規定之原意，貫徹實質課稅原則以防止土地增值稅逃漏及維持課稅公平所為之釋示；如有其他具體個案採取相類蓄意迂迴、多階段並違反正常私經濟活動之行為，以規避應負擔之土地增值稅，且前述多階段取巧設計違反正常私經濟活動之全部過程，每一階段行為之安排均為達到規避稅捐之目的，則基於稅捐稽徵法第 12 條之 1 明定之「實質課稅原則」，稅捐稽徵機關對此相類之稅捐規避行為，仍應以事實上存在之經濟實質判斷應課徵之土地增值稅，而不受前揭財政部 93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號函釋「文義」之拘束（或財政部 93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號函釋內容應為合目的

性解釋)。準此，案外人○○○、○○○於93年2月5日分割後，先分別由○○○取得系爭土地、○○○取得○○○段農地，再於93年2月25日經「交換」由案外人○○○取得系爭土地，此一「分割」後再行「交換」之異常交易行為，實際上足使系爭土地依據「共有土地所有權分割改算地價原則」改算墊高地價為每平方公尺3萬1,751.6元，遠高於「分割」後由案外人○○○取得系爭土地所有權而僅能墊高每平方公尺330元之地價，顯亦屬達到稅捐規避結果之預備階段行為之一，欠缺經濟上之合理性。是原處分機關以案外人○○○經交換再次取得系爭土地所有權，並分割出系爭171-18地號土地而申報贈與移轉於訴願人之時點即94年2月24日，為事實上存在之經濟實質，並依土地稅法第31條規定，於稅捐稽徵法第21條第1項第3款所定7年核課期間內，向訴願人補徵土地增值稅，於法並無不合，訴願人所述，委無可採。至訴辯雙方其餘爭辯，因與本件訴願決定結果不生影響，不再一一論述，併予敘明。

五、據上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第79條第1項規定，決定如主文。

訴願審議委員會 主任委員 楊 仲

委員 呂宗麟

委員 李玲瑩

委員 林宇光

委員 黃鴻隆

委員 陳廷墉

委員 溫豐文

委員 蔡和昌

委員 簡金晃

委員 蕭文生

中 華 民 國 101 年 8 月 8 日

縣 長 卓 伯 源

本件訴願人如不服決定，得於訴願決定書送達之次日起 2 個月內
向臺中高等行政法院提起行政訴訟。

(臺中高等行政法院地址：臺中市南區五權南路 99 號)